GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 35849C du rôle
Inscrit le 12 février 2015

Audience publique du 18 juin 2015

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif
du 28 janvier 2015 (n° 33350 du rôle)
rendu dans un litige ayant opposé
les époux ... ... et ... ...-..., ..., à l'Etat
en matière d'impôts**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 35849C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 12 février 2015 par Madame la déléguée du gouvernement Caroline PEFFER, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 6 février 2015, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 28 janvier 2015 (n° 33350 du rôle) dans un litige ayant opposé les époux ... ... et ... ...-..., les deux demeurant ensemble à D-…, à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, le tribunal administratif ayant, par réformation de la décision n° C18608 du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 juillet 2013, déclaré recevable la réclamation de ceux-ci introduite le 29 avril 2013 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009 et ayant renvoyé le dossier devant le directeur;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame la déléguée du gouvernement Betty SANDT en sa plaidoirie à l'audience publique du 21 mai 2015.

Par courrier daté du 29 avril 2013, réceptionné le 3 mai 2013, les époux ... ... et ... ...-..., ci-après dénommés « les époux ... », contribuables résidant en Allemagne, introduisirent devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », une réclamation dirigée notamment contre le bulletin de

l'impôt sur le revenu pour l'année 2009, émis à leur égard par le bureau d'imposition Luxembourg Y du service d'imposition de l'administration des Contributions directes le 2 mars 2011.

Par décision du 15 juillet 2013 (n° C18608), le directeur déclara ladite réclamation irrecevable comme étant tardive. Pour arriver à cette conclusion, le directeur souligna que le bulletin de l'impôt sur le revenu litigieux avait été émis le 2 mars 2011 et notifié le même jour conformément aux exigences de l'article 89 de la loi générale des impôts, dite *«Abgabenordnung»*, en abrégé *«AO»*, qui prévoit que la notification du bulletin est censée accomplie par la remise à la poste au cas où, comme en l'espèce, les contribuables n'ont pas désigné de mandataire fiscal. Les époux ... n'ayant pas introduit leur réclamation dans le délai légal de trois mois à partir de la notification, le directeur conclut à son irrecevabilité.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 17 septembre 2013, les époux ... firent introduire un recours non autrement spécifié contre la décision du directeur.

Dans son jugement du 28 janvier 2015, le tribunal administratif considéra que les demandeurs avaient entendu introduire le recours prévu par la loi, à savoir un recours en réformation.

Concernant la question de la date de la notification du bulletin du 2 mars 2011, le tribunal retint que le délai de réclamation est de trois mois à partir de la date de la notification valable du bulletin d'impôt.

Le tribunal souligna que pour un contribuable résidant à l'étranger, les autorités doivent soit l'inviter à désigner un mandataire fiscal pour réceptionner les bulletins d'impôt au cas où les dispositions du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs sont d'application, soit envoyer les bulletins par voie de lettre recommandée en vertu du paragraphe 89 AO. Constatant qu'il ne se dégageait d'aucune pièce que l'administration des Contributions directes avait demandé aux époux ... de désigner un mandataire fiscal, ladite administration n'ayant même pas soutenu leur avoir adressé une telle invitation, ni que les bulletins litigieux leur eussent été envoyés par lettre recommandée, le tribunal conclut que le délai de trois mois pour introduire une réclamation devant le directeur contre les bulletins n'avait pas commencé à courir, de sorte que c'était à tort que le directeur avait conclu à l'irrecevabilité de la réclamation datée du 29 avril 2013 et réceptionnée le 3 mai 2013. Par voie de conséquence, le tribunal déclara le recours fondé en tant qu'il était dirigé contre la décision d'irrecevabilité du directeur. Constant que celui-ci n'avait pas eu l'occasion de se prononcer quant au fond, il lui renvoya le dossier en prosécution de cause pour voir statuer sur le mérite de la réclamation.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 12 février 2015, l'Etat a régulièrement relevé appel du jugement du 28 janvier 2015.

Au fond, il fait valoir que ce serait à tort que les premiers juges ont estimé qu'il ne se dégagerait d'aucune pièce que l'administration des Contributions eût demandé aux époux ... de désigner un mandataire fiscal, étant donné que la désignation d'un tel mandataire est explicitement demandée sur le formulaire de déclaration fiscale sous la rubrique « *Bestellung eines Zustellungsvertreters im Großherzogtum* », à la page 3 et que lorsque cette rubrique n'est pas remplie, l'administration des Contributions directes peut directement envoyer le bulletin d'impôt au contribuable résidant à l'étranger par simple lettre. Les époux ... ayant omis de désigner un représentant fiscal résidant au Luxembourg, l'administration aurait pu valablement leur envoyer les écrits par la poste sans recourir à une lettre recommandée.

En vertu du paragraphe 89 AO, le contribuable non résident est obligé, au cas où l'administration fiscale l'y invite, à désigner un mandataire fiscal qui est habilité à réceptionner en son nom les écrits qui lui sont destinés et à défaut, la décision ayant fait l'objet de la notification est censée être notifiée avec la remise à la poste, même dans l'hypothèse où l'envoi est restitué à l'expéditeur, ladite disposition constituant ainsi une mesure de simplification au profit de l'administration. Il y a lieu de souligner que, dans cette hypothèse, la loi ne prévoit pas d'envoi par lettre recommandée.

C'est à tort que le tribunal a retenu qu'à défaut, par l'administration des Contributions directes, d'avoir invité les époux ... à désigner un mandataire fiscal, elle aurait été dans l'obligation de notifier le bulletin d'impôts litigieux par lettre recommandée.

Il se dégage en effet du formulaire de déclaration fiscale pour l'année 2009 transmis aux époux ... par l'administration que ceux-ci ont été formellement invités, à la page 3 du formulaire, de désigner un mandataire fiscal, l'invitation contenant par ailleurs l'avertissement qu'à défaut, par eux, de ce faire, toute correspondance serait envoyée à l'adresse à l'étranger et que, dans cette hypothèse, les bulletins d'impôt seraient censés notifiés le jour de leur remise à la poste.

Cet élément de fait vérifié, et eu égard à la circonstance que les époux ... n'avaient pas désigné de représentant fiscal, l'administration des Contributions directes était en droit, conformément aux règles ci-avant énoncées, d'adresser à ceux-ci le bulletin d'impôt litigieux moyennant courrier simple, le délai du recours contentieux commençant à courir à la date de remise de celui-ci à la poste.

Comme la date de la remise à la poste était le 2 mars 2011, le délai légal de trois mois pour introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions a expiré le 2 juin 2011, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a déclaré irrecevable la réclamation introduite le 29 avril 2013 seulement.

Il y a partant lieu de réformer le premier jugement en ce qu'il a déclaré recevable la réclamation et a renvoyé le dossier devant le directeur et de déclarer le recours non fondé.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit l'appel en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement du 28 janvier 2015, déclare non fondé le recours contentieux introduit le 17 septembre 2013 par les époux ... contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 juillet 2013 (n° C18608) déclarant irrecevable leur réclamation introduite le 29 avril 2013 contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2009, émis le 2 mars 2011,

condamne les époux ... aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. RAVARANI